www.sapientia.uji.es | 47

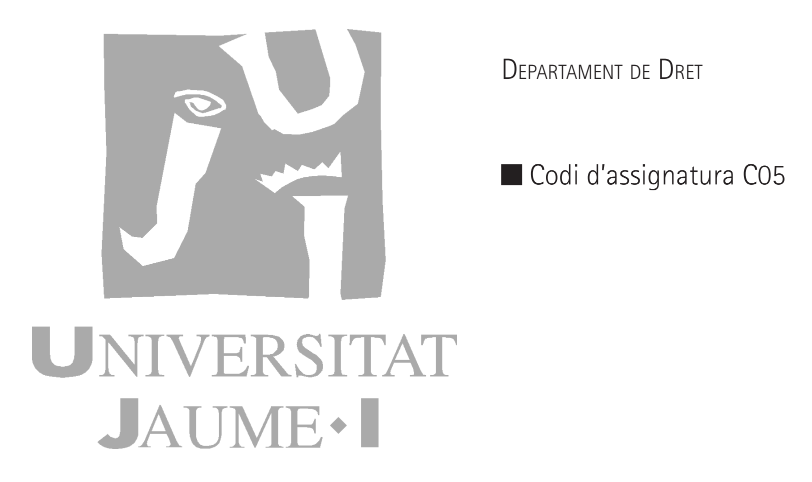


Introducción a la fiscalidad empresarial

Diego González Ortiz

Introducción a la fiscalidad empresarial

Diego González Ortiz



Departament de Dret

■ Codi d'assignatura C05

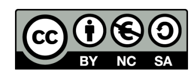
Edita: Publicacions de la Universitat Jaume I. Servei de Comunicació i Publicacions
Campus del Riu Sec. Edifici Rectorat i Serveis Centrals. 12071 Castelló de la Plana
http://www.tenda.uji.es e-mail: publicacions@uji.es

Col·lecció Sapientia, 47
www.sapientia.uji.es
Primera edició, 2011

ISBN: 978-84-693-8755-9



Publicacions de la Universitat Jaume I és una editorial membre de l'UNE, cosa que en garanteix la difusió de les obres en els àmbits nacional i internacional. www.une.es



ÍNDICE

TEMA 1

El tributo

INTRODUCCIÓN

Este tema ofrece una definición de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario, comenzando por la definición de «tributo», continuando con los diversos términos usados convencionalmente para hacer referencia a los distintos elementos en los que se puede descomponer la norma tributaria, y finalizando por la definición de cada una de las clases de tributos.

OBJETIVOS

- Conocer las propiedades que caracterizan a un tributo y que lo diferencian de otras prestaciones ordenadas legalmente.
- Conocer los elementos de la norma tributaria, los términos que sirven para designarlos y las distintas modalidades que pueden adoptar cada uno de ellos.
- Conocer la diferencia entre impuestos, tasas y contribuciones especiales.

CONTENIDO

1.1. Concepto de tributo

El Estado, las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos necesitan obtener recursos económicos para financiar el gasto público. Estos entes públicos se financian principalmente a través de los recursos que reciben de los ciudadanos, los cuales son obligados por la ley a entregar una parte su patrimonio como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Se denomina «tributo» a la obligación legalmente impuesta al ciudadano, por la que se exige a este la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

De acuerdo con la definición ofrecida, el tributo es una obligación en la que concurren las siguientes características:

A) Carácter obligatorio

El tributo es una obligación legalmente impuesta, o lo que es lo mismo, es un mandato formulado a través de una ley. Consiguientemente, el tributo se paga porque la ley lo ordena, no porque el ciudadano acuerde voluntariamente con un ente público el pago de una suma de dinero a cambio de recibir prestaciones públicas.

Precisamente, la Constitución Española exige que el pago de un tributo sea ordenado a través de la Ley, si bien el contenido de la ley podrá ser desarrollado por normas de reglamentarias.

> Por ejemplo, el pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se encuentra ordenado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Ahora bien, el contenido de dicha Ley se encuentra desarrollado por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

B) Carácter dinerario

El tributo es una obligación que tiene por objeto el pago de una cantidad de dinero a un ente público, ya sea el Estado, las Comunidades Autónomas o un Ayuntamiento. Por tanto, no tendrá dicha consideración la obligación de realizar un pago, aun cuando la obligación sea legalmente impuesta al ciudadano, cuando el acreedor del pago sea un particular.

C) Carácter contributivo

El pago del tributo se exige como contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Es decir, el pago de un tributo se exige porque el Estado está legitimado por

la Constitución Española a exigir al ciudadano que contribuya económicamente al sostenimiento de los gastos públicos. Concretamente, la Constitución Española autoriza a que se obligue legalmente a pagar tributos a los ciudadanos que tengan capacidad económica.

El empresario, tanto el empresario individual (autónomo), como el empresario corporativo (principalmente, sociedades mercantiles), se encuentra legalmente obligado al pago de tributos. El empresario, como el resto de los ciudadanos, debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entregando a un ente público una parte de la renta obtenida en el ejercicio de su actividad económica.

1.2. Elementos del tributo

El pago de un tributo es una prestación ordenada por la ley. A ese mandato legal, en virtud del cual, quienes se encuentren en una determinada situación deben realizar el pago de una cantidad de dinero como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, lo llamaremos «norma tributaria».

1.2.1. ¿Qué hecho obliga al pago del tributo?

La norma tributaria tiene un presupuesto de hecho, es decir, un conjunto de condiciones de aplicación del mandato de pago del tributo. La Ley define un conjunto de circunstancias y ordena a una determinada persona que pague el tributo cuando tales circunstancias se presenten en la realidad. A dicho presupuesto de hecho se le denomina «hecho imponible». Así pues, cuando se realiza el hecho imponible de un determinado tributo, la Ley ordena el pago a determina persona.

Por ejemplo, cuando en un momento y lugar determinado se realice el hecho imponible del IRPF, por mandato de la Ley 35/2006, determinada persona deberá pagar, en el momento, lugar y forma legalmente establecidos, la cantidad de dinero que resulte de las reglas de cuantificación que se contemplan en dicha Ley.

Cuando se realice el hecho imponible, es decir, cuando se realice un hecho que sea subsumible en la definición legal del hecho imponible, diremos que el hecho o la actividad se encuentra «sujeto» al tributo. En cambio, un hecho que no sea subsumible en la definición del hecho imponible es un hecho no sujeto.

Ahora bien, la Ley puede declarar exentos algunos hechos sujetos al tributo. En estos casos, si bien el hecho exento se encuentra sujeto, pues se trata de un hecho subsumible en la definición del hecho imponible, sin embargo, por disposición de la Ley, la realización de dicho hecho no obligará a pagar el tributo.

Por ejemplo, una estudiante universitaria residente en España disfruta de una beca de estudios concedida por el Ministerio de Educación. Además, trabaja los meses de verano como camarera en un local nocturno.

De acuerdo con la definición del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, recogida en la Ley 35/2006, tanto la percepción de la beca como la percepción de su sueldo, son hechos sujetos a dicho impuesto. Sin embargo, la obtención de la beca de estudios bajo ciertas condiciones podría ser un hecho exento. De ser así, solamente la percepción del sueldo de camarera obligaría a la estudiante a pagar el IRPF.

1.2.2. ¿Cuánto se debe pagar?

La norma tributaria ordena la realización de un pago, como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible. El importe a pagar en concepto de tributo se denomina «cuota tributaria». Así pues, la obligación de pagar la cuota tributaria es la consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible.

A) Cuota fija y cuota variable

Cabe la posibilidad de que la Ley fije una cuantía única, de manera que siempre que se realice el hecho imponible, el sujeto designado por la Ley como obligado al pago deba ingresar el mismo importe.

Por ejemplo, una empresaria titular de una concesión de ocupación de una caseta en el Mercado Municipal de San Antonio, deberá pagar mensualmente al Ayuntamiento de Castellón un tributo (concretamente una tasa) por importe de 30,35 euros.

Sin embargo, con mayor frecuencia, la Ley ordena el pago de una cuantía variable, distinta según las circunstancias concurrentes en cada caso.

De ser así, para determinar el importe de la cuota tributaria, en primer lugar será necesario calcular la base imponible. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. A su vez, la magnitud resultante de aplicar sobre la base imponible las reducciones que, en su caso, se encuentre previstas legalmente, se le denomina «base liquidable».

Una vez calculada la base imponible o, en su caso, la base liquidable, sobre la misma se deberá aplicar el tipo impositivo o tipo de gravamen, que es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra, pudiendo ser específicos o porcentuales.

a) Los tipos de gravamen específicos son cantidades fijas de dinero a aplicar sobre el número de unidades de una base imponible o liquidable no monetaria.

Así, por ejemplo, la base imponible del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, regulado en la Ley 38/1992, estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20º C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto de impuesto. El impuesto se exigirá al tipo de 830,25 euros por hectolitro de alcohol puro.
De manera que, la fabricación de 100 litros de alcohol, con motivo de la salida del producto de la fábrica, obligaría a pagar un impuesto de 100 x 830,25 = 83.025.

b) Los tipos de gravamen porcentuales, también llamados «alícuotas», son porcentajes a aplicar sobre una base imponible o liquidable de carácter monetario. A su vez, los tipos de gravamen porcentuales pueden ser proporcionales o progresivos.

Los tipos de gravamen porcentuales serán de carácter proporcional cuando el porcentaje a aplicar sobre la base imponible o liquidable no depende de la cuantía de dicha base.

Así, por ejemplo, como regla general, el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es proporcional. En dicho impuesto, con carácter general, la cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo impositivo del 30% sobre la base imponible constituida por el importe de la renta obtenida por una persona jurídica (generalmente una sociedad mercantil). Por eso, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto proporcional.

Los tipos de gravamen porcentuales serán progresivos cuando aumenta el porcentaje a aplicar sobre la base imponible o liquidable a medida que aumenta dicha base. Cuando la Ley obligue a dividir la base imponible o liquidable en diferentes tramos, resultando aplicables diferentes tipos de gravamen sobre cada uno de ellos, llamaremos «tarifa» al conjunto de tipos de gravamen aplicables a los diferentes tramos.

Por ejemplo, las sociedades mercantiles que tengan la condición de empresa de reducida dimensión, aplicarán sobre la base imponible la siguiente tarifa:
a. Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25%.
b. Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30%
Por tanto, una empresa de reducida dimensión cuya base imponible fuera de 150.000 euros, calcularía la cuota tributaria de la siguiente manera:
- 120.202,41 * 25% = 30.050,60
- (150.000 – 120.202,41) * 30% = 8.939,27
- Cuota tributaria: 30.050,60 + 8.939,27 = 38.989,87

B) Modalidades de cuota tributaria

El examen de la legislación tributaria española permite distinguir diferentes modalidades de cuota íntegra.

a) Se denomina cuota íntegra a la magnitud resultante de aplicar el tipo impositivo sobre la base imponible o liquidable.

En el ejemplo anterior, la cuota íntegra sería 38.989,87.

b) Se denomina cuota líquida al resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo.

Así, por ejemplo, si la Sociedad a la que se refiere el ejemplo anterior tuviera derecho a aplicar una deducción de la cuota íntegra de 1.500 euros, por gastos de formación profesional (art. 40 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), entonces, la cuota líquida sería: 38.989,87 – 1.500 = = 37.489,87.

c) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

Partiendo del ejemplo anterior, si la Sociedad hubiera realizado pagos anticipados del Impuesto sobre Sociedades, técnicamente denominados «pagos fraccionados», por importe 30.000 euros, entonces, la cuota diferencial a ingresar por la sociedad sería: 37.489,87 – 30.000 = 7.489,87.

Base imponible
– Reducciones de la Base Imponible = Base liquidable x Tipo Impositivo = CUOTA ÍNTEGRA – Deducciones de la Cuota Íntegra = CUOTA LÍQUIDA – Deducciones y Pagos a Cuenta = CUOTA DIFERENCIAL

Figura 1. Elementos de cuantificación del tributo

1.2.3. ¿Quién debe pagar el tributo?

La norma jurídica obliga al pago de la cuota tributaria, como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible, a un determinado sujeto. Por tanto, la norma tributaria debe identificar ese sujeto al que está dirigido el mandato de pagar el tributo. El sujeto a quien la Ley obliga al pago del tributo se le denomina «sujeto pasivo».

1.2.3.1. Forma jurídica

La Ley puede obligar al pago del tributo a una persona física, es decir, una persona de carne y hueso.

Por ejemplo, el sujeto pasivo del IRPF solamente puede ser una persona jurídica. Así, si un empresario autónomo residente en España obtiene un beneficio en el ejercicio de su actividad económica, deberá pagar dicho impuesto.

La Ley también puede obligar al pago del tributo a una persona jurídica, es decir, a una entidad a la que el Derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad ser titular de derechos y de obligaciones.

Por ejemplo, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es generalmente una persona jurídica, y nunca será una persona física. Así, si una sociedad mercantil residente en España obtiene un beneficio en el ejercicio de su actividad económica, deberá pagar dicho impuesto.

Algunas Leyes obligan al pago de un tributo a determinadas entidades sin personalidad jurídica, pero que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado del de sus miembros, como por ejemplo las comunidades de bienes.

Hablaremos de comunidad de bienes cuando dos o más personas físicas compartan la propiedad de un bien o conjunto de bienes, acordando la explotación de dicho patrimonio común con ánimo de repartirse las ganancias.
Aunque la comunidad de bienes carece de personalidad jurídica, sin embargo, algunas leyes consideran a este tipo de entidades como sujeto pasivo de determinados tributos.
Así, por ejemplo, las comunidades de bienes son sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) cuando la explotación de dicho patrimonio común suponga el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, en ejercicio de la cual se entreguen bienes o se presten servicios.

1.2.3.2. Clases de sujeto pasivo

Pueden diferenciarse dos clases de sujeto pasivo: el contribuyente y el sustituto del contribuyente.

Se denomina «contribuyente» al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Es decir, el contribuyente es la persona física, jurídica o la entidad sin personalidad jurídica que realiza el hecho imponible y, por disposición de la Ley, queda obligado al pago del tributo.

Una empresaria autónoma que obtiene rentas en el ejercicio de su actividad empresarial quedará obligada al pago del IRPF a título de contribuyente. Es decir, dicha empresaria será sujeto pasivo del IRPF y, puesto que queda obligada como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible (la obtención de renta), tendrá la condición de contribuyente.

Se denomina «sustituto del contribuyente» a aquel sujeto a quien la ley obliga al pago del tributo como consecuencia de la realización del hecho imponible por un sujeto distinto. Como regla general, el sustituto del contribuyente podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Entre los tributos exigidos por el Ayuntamiento de Castellón se encuentra la tasa de recogida residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos.
El hecho imponible de la tasa está constituido por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos.
El sujeto pasivo contribuyente de este tributo es quien ocupe la vivienda o local ubicada en un lugar en el que se preste el servicio de recogida de residuos. Quien ocupa la vivienda, ya sea propietario, usufructuario o arrendatario, es el destinatario del servicio público de recogida de residuos y, consiguientemente, realiza el hecho imponible. Por eso, la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento que regula esta tasa obliga al pago a quien ocupa la vivienda o local como sujeto pasivo contribuyente.
La Ordenanza Fiscal, a continuación, ordena el pago de la tasa de recogida de residuos como sujeto pasivo sustituto del contribuyente al propietario de la vivienda o local. De esa manera, en caso de que la vivienda o local no esté ocupada por el propietario, este último, a pesar de no haber realizado el hecho imponible (el propietario no ha hecho uso del servicio de recogida de residuos, pues no ocupa la vivienda o local), es obligado al pago de la tasa. No obstante, el propietario de la vivienda o local que, en concepto de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, paga la tasa de recogida de residuos, tiene derecho a repercutir las cuotas satisfechas sobre el usuario de la vivienda o local.

1.2.4. ¿Cuándo se debe pagar el tributo?

En el instante en que se finaliza la realización del hecho imponible, el sujeto pasivo se convierte en deudor frente a la Hacienda Pública. A ese instante se le denomina técnicamente «devengo».

Ahora bien, la fecha de devengo del tributo no tiene por qué coincidir con el plazo establecido para que el sujeto pasivo realice el pago del tributo. Por eso, se debe distinguir entre devengo y exigibilidad. El tributo se devenga cuando finaliza la realización del hecho imponible, pero será exigible a partir de la fecha que la normativa de cada tributo establezca.

Por ejemplo, el devengo del IRPF se produce generalmente el último día del año natural, es decir, el 31 de diciembre de cada año. La persona física residente en España, que obtiene rentas a lo largo del año, se convierte en esa fecha en deudora frente a la Hacienda Pública por el pago del IRPF. Sin embargo, el sujeto pasivo solamente está obligado a realizar el pago de dicho impuesto en el período establecido cada año en su normativa reguladora, generalmente en los meses de mayo y junio siguientes al devengo.

1.3. Clases de tributos

¿A quién debe obligar la Ley a financiar los servicios públicos? ¿Se debe obligar a financiar el gasto público a todos aquellos que se benefician del mismo? O, por el contrario, ¿El gasto público debe ser financiado de forma solidaria por los ciudadanos, en función de los recursos económicos de cada uno?

En España, el gasto público es financiado principalmente a través de tributos que son exigidos a los ciudadanos independientemente de las prestaciones que tales ciudadanos obtienen de los entes públicos. No obstante, también existen servicios públicos que se financian a través de los tributos que pagan los usuarios de tales servicios.

Precisamente, la principal clasificación de los tributos es aquella que atiende a la existencia o no de contraprestación en la obligación de pago del tributo. Atendiendo a dicho criterio, examinaremos a continuación la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

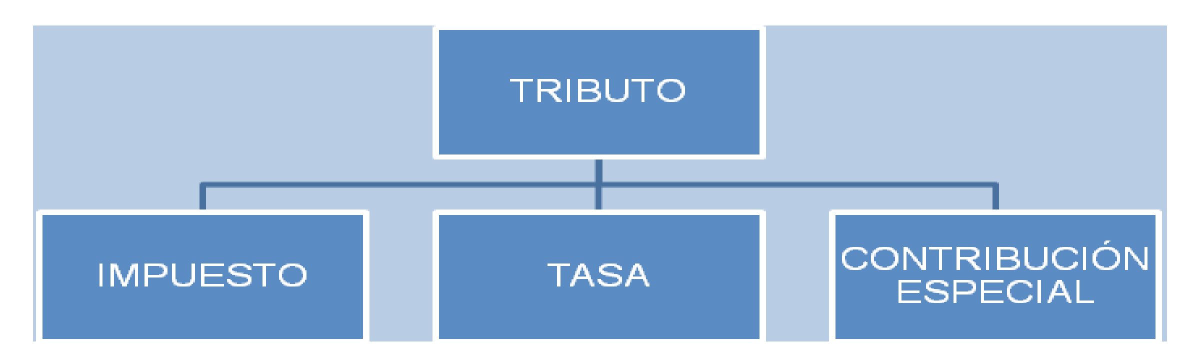


Figura 2. Clasificación de los tributos

En los tres casos nos encontramos ante tributos, es decir, ante prestaciones dinerarias ordenadas unilateralmente por la Ley, como contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales comparten todas las características que se han predicado anteriormente de los tributos.

1.3.1. Impuestos

Los impuestos son aquellos tributos cuyo pago no es ordenado por la Ley como consecuencia jurídica del disfrute por el ciudadano de un servicio o actividad pública. Es decir, un impuesto es un tributo cuyo hecho imponible es definido legalmente sin contemplar la realización de una actividad administrativa o el disfrute de alguna facultad proporcionada por la Administración pública.

Por tanto, el impuesto no se paga porque el ciudadano obtiene un beneficio de la Administración. Podría decirse, pues, que el impuesto no es una contraprestación

exigida coactivamente a un ciudadano para financiar los servicios que este recibe. Por el contrario, los impuestos obligan al ciudadano a contribuir solidariamente a la financiación de los gastos públicos.

1.3.1.1. Contribución al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica

Según la Constitución Española, todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Por eso, la Ley está legitimada para ordenar el pago de impuestos a quien realiza un hecho indicativo de capacidad económica. Los principales hechos indicadores de capacidad económica son la obtención de renta, la titularidad de un patrimonio y el consumo.

A) La obtención de renta

Los tributos en general, y en particular los impuestos, obligan al ciudadano a la entrega de una cantidad de dinero. La titularidad y disponibilidad de dinero, por tanto, es condición necesaria para poder efectuar el pago de un tributo. Siendo esto así, la obtención de renta, es decir, la obtención de un ingreso patrimonial, *indica* capacidad para pagar un tributo.

> Así, por ejemplo, el IRPF es un impuesto cuyo hecho imponible consiste en la obtención de renta. Si, por ejemplo, un empresario autónomo obtiene renta en el ejercicio de su actividad económica estará poniendo de manifiesto capacidad económica, esto es, capacidad para entregar a un ente público una cantidad de dinero como contribución al sostenimiento general de los gastos públicos. Precisamente, la Ley del IRPF toma en consideración esa circunstancia, obligándole a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de un impuesto. Así pues, el IRPF no se paga cuando un ciudadano recibe un servicio público, ni tampoco sirve para financiar exclusivamente los servicios públicos que recibe un determinado ciudadano, sino que supone una contribución solidaria a la financiación de los gastos públicos.

B) La titularidad de un patrimonio

Tradicionalmente, el hecho de ser titular de un patrimonio o de determinados elementos patrimoniales ha sido considerado como un hecho indicativo de capacidad económica. Ciertamente, un tributo solamente puede ser pagado mediante la entrega de una parte de nuestro patrimonio. Es decir, los tributos se pagan entregando renta *patrimonializada*. Sin embargo, la obligación de pagar un impuesto como consecuencia de la titularidad de un patrimonio, es decir, de la titularidad de renta *patrimonializada*, supone una doble imposición cuando dicha renta ha sido gravada en el momento de su obtención.

En España, se ha suprimido de facto el Impuesto sobre el Patrimonio, a través de la introducción de una bonificación general del 100% de la cuota, de manera que nadie está obligado ahora a pagar dicho Impuesto. Sin embargo, existen impuestos que gravan la titularidad de bienes concretos, como por ejemplo, el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

C) El consumo de renta

La adquisición de bienes y servicios a cambio del pago de un precio es un hecho indicativo de la titularidad de dinero. Puesto que solamente puede comprar bienes y servicios quien puede disponer de dinero, y puesto que la titularidad de dinero permite el pago de impuestos, entonces se puede decir que la compra de bienes y servicios (el consumo) es un hecho indicativo de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En principio, podría pensarse que quien tiene dinero tiene capacidad para pagar impuestos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el ciudadano necesita disponer de su dinero para atender a sus necesidades personales y a las de su familia. La Ley no debe obligar al ciudadano a destinar al pago de impuestos el dinero que resulta necesario para atender dichas necesidades personales y familiares. Es decir, una parte de la renta obtenida por el ciudadano es indisponible para el pago de impuestos y, consiguientemente, la titularidad de dicha renta no pone de manifiesto capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por eso, algunos impuestos se cuantifican en función de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo contribuyente. A estos impuestos se les denomina «impuestos subjetivos», mientras que los impuestos que no modulan la cuota tributaria en función de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo contribuyente se les denomina «impuestos objetivos».

El IRPF es el mejor ejemplo de impuesto subjetivo, pues son múltiples las circunstancias y familiares que permiten modular la cuota tributaria a pagar por un contribuyente de este impuesto. Así, dos contribuyentes del IRPF que obtengan la misma cuantía de renta, la cuota tributaria a pagar será distinta dependiendo de circunstancias como, por ejemplo, la edad del propio contribuyente o el número y edad de sus hijos.

1.3.1.2. Repercusión de la cuota tributaria

La Ley puede definir el hecho imponible describiendo un hecho indicativo de capacidad económica, como la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio, y obligar a pagar el impuesto *directamente* a quien ha realizado el hecho imponible. Cuando la ley ordena el pago del impuesto, como sujeto pasivo contribuyente, a quien realiza un hecho imponible indicativo de capacidad económica, hablamos de impuestos directos.

Ejemplos paradigmáticos de impuestos directos a satisfacer por empresarios y profesionales son el IRPR y el Impuesto sobre Sociedades. Ambos impuestos someten a gravamen la obtención de renta. El primero es un impuesto directo, que deben satisfacer las personas físicas residentes en España que obtienen rentas. El segundo también es un impuesto directo, que deben satisfacer principalmente personas jurídicas residentes en España que obtienen renta. Existen en España otros impuestos directos, entre los que cabría mencionar el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pero la Ley también puede ordenar el pago de un impuesto como consecuencia jurídica de la realización de un hecho no indicativo de capacidad económica, otorgando al sujeto pasivo, al mismo tiempo, el derecho a repercutir la cuota tributaria satisfecha sobre un tercero, de forma que la carga tributaria sea finalmente soportada por el titular de capacidad económica. Cuando la Ley reconoce al sujeto pasivo el derecho a repercutir la cuota tributaria sobre un tercero, hablamos de impuesto indirecto.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un buen ejemplo de impuesto indirecto. El sujeto pasivo del IVA es un empresario que, en el ejercicio de su actividad empresarial, realiza una entrega de bienes o una prestación de servicios. El empresario realiza el hecho imponible del IVA y, consiguientemente, está obligado al pago del impuesto como sujeto pasivo contribuyente. Sin embargo, al mismo tiempo, el sujeto pasivo debe repercutir la cuota tributaria sobre el sujeto que adquiere los bienes o servicios. El consumidor final de bienes y servicios, aunque no es sujeto pasivo del IVA y, por tanto, no paga un impuesto a un ente público, sin embargo, acaba soportando el gravamen a través de la repercusión efectuada por el sujeto pasivo.

C) Periodicidad en el pago del impuesto

El hecho descrito por la Ley al definir el hecho imponible de un impuesto podría ser una situación en la que se encuentra una persona, como puede ser la titularidad de un bien. En este caso, el hecho imponible no consiste en un acontecimiento que tiene lugar en un momento determinado, sino que se trata de una situación que se prolonga en el tiempo.

Pensemos, por ejemplo, en la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, que constituye el hecho imponible del Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El hecho imponible de estos impuestos comenzaría a realizarse a partir del instante en que una persona se encontrase en la situación descrita legalmente, por ejemplo, desde que adquiriese la titularidad de un bien, y continuaría realizándose continuara dicha situación.

Por eso, la Ley debe determinar la periodicidad con la que el sujeto pasivo, que se encuentre de forma prolongada en el tiempo en la situación descrita como hecho imponible del impuesto, debe pagar el tributo.

Continuando con el ejemplo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se dispone que el impuesto se pague anualmente mientras se mantenga la titularidad del vehículo.

La Ley también puede definir el hecho imponible describiendo un acontecimiento no duradero, pero frecuente, como puede ser la obtención de renta. La obtención de renta es un acontecimiento que tiene lugar en el instante en el que un sujeto adquiere el derecho a percibir un ingreso. En este caso no nos encontramos ante una situación que se prolonga de forma continuada en el tiempo, como la titularidad de un bien, sino en un momento determinado. Pero, debido a la frecuencia con la que una multitud de sujetos realizan ese hecho, por ejemplo, la frecuencia con la que una gran cantidad de personas obtienen renta, la Ley puede optar por someter conjuntamente a gravamen una pluralidad de hechos acontecidos dentro de un período de tiempo definido por la Ley, de manera que obliguen a pagar un único tributo y no tantos como hechos acontecidos durante dicho período.

El IRPF y el Impuesto sobre Sociedades son buenos ejemplos de este tipo impuestos, al definir como hecho imponible un hecho (la obtención de renta), que si bien no es una situación que se prolonga en el tiempo, como pueda ser la titularidad de un bien, se trata de un hecho que acontece reiteradamente a lo largo del tiempo. Así, el IRPF somete a gravamen de forma conjunta toda la renta obtenida por una persona física residente en España a lo largo del año natural, mientras que el Impuesto sobre Sociedades grava conjuntamente la renta obtenida por una persona jurídica residente en España a lo largo de su ejercicio económico.

A ese período de tiempo definido por la Ley, durante el cual, la realización del hecho imponible obliga a pagar un único tributo, se le denomina «período impositivo», y a aquellos impuestos cuyo hecho imponible consiste en una situación duradera o un conjunto de hechos acaecidos a lo largo de un período de tiempo definido legalmente, se les denomina «impuestos periódicos», por contraposición a «impuestos instantáneos».

Un ejemplo de impuesto instantáneo es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que somete a tributación la renta obtenida por una persona física de forma gratuita, tanto a título hereditario como mediante donación.

1.3.2. Tasas

La tasa es una clase de tributo que se exige como consecuencia del uso por parte del ciudadano de los servicios públicos o de los bienes de dominio público. Se trata de verdaderos tributos, y no de precios acordados entre la Administración y los ciudadanos, y satisfechos voluntariamente por estos últimos a cambio de la obtención de algún tipo de prestación pública. Se trata, pues, de obligaciones de pago impuestas coactivamente al ciudadano por la Ley, si bien, tales obligaciones deben ser satisfechas con ocasión del uso por parte del ciudadano de los servicios públicos o de los bienes de dominio público.

A) Tasas por el uso de servicios públicos

Son tasas aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios públicos (aun cuando la gestión del servicio sea privada), cuando tales servicios se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, siempre que:

- Los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios. Así pues, son tasas las contraprestaciones que la Ley obliga a pagar a un ciudadano cuando este solicita o recibe un servicio público que está obligado a solicitar o a recibir. Ahora bien, no se trataría solamente de la solicitud o recepción de servicios que el ciudadano está obligado por la Ley a solicitar o a recibir, sino también de servicios que el ciudadano ha de solicitar como condición necesaria para la realización de actividades imprescindibles para su vida privada o social.

Por ejemplo, el Ayuntamiento de Castellón exige el pago de una tasa por la tramitación de licencias de apertura de establecimientos mercantiles o industriales. Obsérvese que los ciudadanos no están obligados a abrir este tipo de establecimientos, pero, si deciden abrirlos, entonces deberán solicitar al Ayuntamiento el otorgamiento de la licencia de apertura. La solicitud de la licencia de apertura es condición necesaria para la realización de una actividad imprescindible para la vida privada de las personas y, por eso, se puede considerar que el ciudadano no solicita voluntariamente los servicios públicos tendentes al otorgamiento de la licencia de apertura de establecimiento.

- O bien, aun cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria, tales servicios o actividades no se presten o realicen por el sector privado.

Cuando la Administración exija una contraprestación por la prestación de servicios públicos, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a un ciudadano, siempre que tales servicios sean de solicitud o recepción voluntaria y, además, se presten o realicen por el sector privado, entonces el pago de dicha contraprestación no vendría impuesto coactivamente por la Ley y, consiguientemente, no se estaría pagando un tributo. Cuando el ciudadano solicita voluntariamente la prestación de un servicio a la Administración y dicho servicio también lo presta el sector privado, la contraprestación satisfecha por el ciudadano será un precio, es decir, una contraprestación satisfecha en cumplimiento de un contrato, en cumplimiento de un acuerdo de voluntades entre la Administración y el ciudadano, igual al que el ciudadano podría suscribir con una empresa privada por la prestación del mismo servicio.

Aun tratándose de contraprestaciones de carácter contractual, la Ley otorga un tratamiento jurídico especial a las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios públicos cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados, y que reciben el nombre de «precio público».

Por ejemplo, el Ayuntamiento de Castellón exige el pago de una contraprestación por la utilización de las dependencias del Cementerio Municipal como velatorio para los fallecidos que vayan a ser enterrados o incinerados. El Ayuntamiento ha calificado la contraprestación exigida como precio público, al entender que dicho servicio es de solicitud o recepción voluntaria y se presta también por el sector privado.

La distinción entre tasas y precios públicos es relevante, en primer lugar, porque las tasas, por ser tributos, es decir, por ser prestaciones dinerarias impuestas coactivamente, deben ser establecidas por Ley o en desarrollo de una Ley. Por el contrario, los precios públicos pueden ser establecidos y regulados por disposiciones dictadas por la Administración, de rango inferior a la Ley.

En segundo lugar, mientras que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, por el contrario, el importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada.

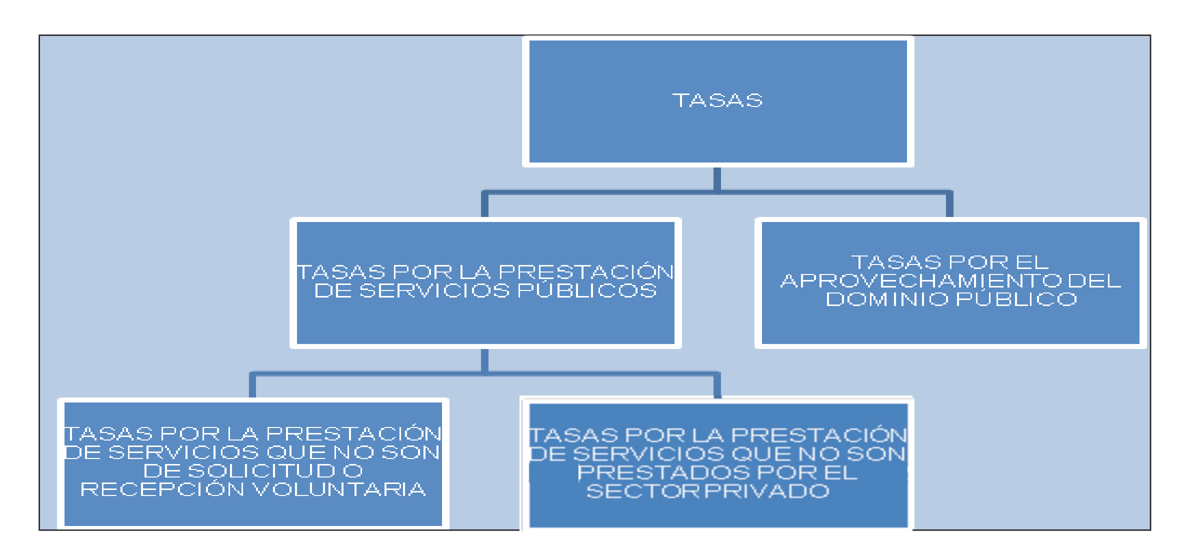


Figura 3. Tipología de tasas

B) Tasas por el uso del dominio público

Una segunda categoría estaría constituida por aquellas tasas que son exigidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, es decir, por la utilización privativa de bienes de titularidad pública, destinados al uso o servicio público.

Por ejemplo, la instalación de quioscos en calles y plazas, para la venta de prensa, publicaciones, loterías y actividades similares, obliga al pago de una tasa al Ayuntamiento.

1.3.3. Contribuciones especiales

La actividad de la Administración no siempre se refiere, afecta o beneficia a un ciudadano en particular. En ocasiones, la Administración desarrolla una actividad no individualizable que, sin embargo, proporciona un beneficio a ciudadanos concretos. En esos casos, la Administración está autorizada a imponer coactivamente a los ciudadanos beneficiados por la actividad pública la obligación de contribuir a la financiación de tales actividades públicas.

Se denominan «contribuciones especiales» a los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de:

- La realización de obras públicas
- El establecimiento o ampliación de servicios públicos

La cuota tributaria a satisfacer por los sujetos pasivos de la contribución espacial será el resultado de distribuir entre los mismos el 90% del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios.

Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido.

TEMA 2

Tributación empresarial

INTRODUCCIÓN

Este tema ofrece una descripción general de los principales impuestos que se obliga a pagar a las empresas, clasificados en función del objeto de gravamen.
No se trata de una exposición del régimen jurídico de cada uno de los impuestos que gravan al empresario, sino una caracterización general de tales impuestos.

OBJETIVOS

- Conocer las características del gravamen del beneficio empresarial.
- Conocer las características del gravamen sobre los dividendos percibidos por los socios de personas jurídicas.
- Conocer las características de la imposición indirecta sobre el consumo.

CONTENIDO

2.1. Gravamen del beneficio empresarial
  2.1.1. Relevancia de la forma jurídica de la empresa
  2.1.2. Determinación de la renta a partir del resultado contable
  2.1.3. La estimación objetiva
  2.1.4. El tipo de gravamen
  2.1.5. Incentivos a la inversión
2.2. Tributación de dividendos
2.3. Impuestos indirectos sobre el consumo
  2.3.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido
  2.3.2. Otros impuestos indirectos sobre el consumo
2.4. Otros impuestos empresariales

2.1. Gravamen del beneficio empresarial

La obtención de un beneficio en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional determina la sujeción, de aquellos empresarios con residencia en territorio español, a alguno de los impuestos que gravan en España la renta obtenida por residentes: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto sobre Sociedades (I.Soc).

Los empresarios y profesionales no residentes en territorio español, que obtienen rentas en el ejercicio de una actividad empresarial realizada en este territorio, por el contrario, resultan obligados al pago del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En esta introducción, no obstante, nos centraremos en el estudio de la tributación de la renta obtenida por empresarios y profesionales residentes en territorio español.

2.1.1. Relevancia de la forma jurídica de la empresa

El gravamen de la renta en España, al igual que en otros Estados de nuestro entorno, es diferente según la forma jurídica de la empresa, es decir, según que el titular de la empresa sea persona física (en cuyo caso hablaremos de «empresario individual») o persona jurídica (normalmente, una sociedad mercantil o una cooperativa).

La obtención de renta por personas físicas residentes en territorio español obliga a estas al pago del IRPF. Por tanto, si un empresario individual o un profesional obtienen rentas en el ejercicio de su actividad económica, dicha renta será gravada por el IRPF, regulado actualmente en la Ley 35/2006, desarrollada por el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007.

Por el contrario, la obtención de renta por personas jurídicas residentes en territorio español obliga a estas al pago del I.Soc, que se encuentra regulado actualmente en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, desarrollado por el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1777/2004.

Al vínculo contractual entre dos o más personas que acuerdan la puesta en común de dinero, bienes o trabajo, con la intención de repartir entre sí las ganancias, pero sin constituir formalmente una sociedad mercantil, lo denominamos «comunidad de bienes». Las comunidades de bienes no tienen reconocida personalidad jurídica, por lo que no son sujetos pasivos del I.Soc. Por el contrario, la renta obtenida conjuntamente deberá atribuirse a sus comuneros en función de su porcentaje de participación en el patrimonio común, tributando por la renta atribuida en el IRPF o en el I.Soc, según se trate de personas físicas o de personas jurídicas.

Ambos, el IRPF y el I.Soc, son impuestos directos y de carácter periódico, que someten a gravamen la renta mundial de sujetos residentes en territorio español, si

bien, existen importantes diferencias entre ambos impuestos, que deben ser tenidas en cuenta en el momento de decidir qué forma jurídica adoptar para el ejercicio de una actividad empresarial. Así pues, la fiscalidad española no es completamente neutral respecto a la forma jurídica de la empresa.

2.1.2. Determinación de la renta a partir del resultado contable

Como regla general, en nuestro ordenamiento jurídico la renta derivada del ejercicio de una actividad empresarial se determina a partir del resultado contable, determinado mediante la aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Sobre dicho resultado contable, no obstante, la normativa tributaria obliga a realizar determinadas correcciones, denominadas «ajustes fiscales» o «ajustes extracontables», que reflejan diferencias fiscales en la calificación, valoración o imputación temporal de las rentas, y que darán lugar a un resultado fiscal, siempre distinto del resultado contable.

2.1.2.1. Personas jurídicas

En efecto, la base imponible del I.Soc. estará constituida por la totalidad de la renta obtenida en el período impositivo por el sujeto pasivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Base Imponible I.Soc = Renta del Período – Bases Imponibles Negativas

Como regla general, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del I.Soc, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Renta del Período = Resultado Contable +/– Ajustes Fiscales

Las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal pueden ser de tres clases:

A) En primer lugar, diferencias en la calificación fiscal de los ingresos o gastos. La Ley del I.Soc puede obligar a computar fiscalmente un ingreso o un gasto, que no sea ingreso o gasto contable, o por el contrario, excluir el cómputo fiscal de un ingreso o un gasto contabilizado.

Por ejemplo, la Ley del I.Soc. no permite la deducción como gasto de las multas impuestas a la sociedad. Puesto que el importe de la multa estará contabilizado como gasto, a los únicos efectos de determinar la base imponible del I.Soc, se deberá sumar dicho importe sobre el resultado contable, es decir, se deberá realizar un ajuste extracontable positivo e incrementar el resultado contable en el importe del gasto no deducible fiscalmente.

B) Diferencias en la valoración de los elementos patrimoniales. La Ley del I.Soc obliga a valorar determinados elementos patrimoniales por su valor normal de mercado, lo que determinará en ocasiones la obligación de computar fiscalmente unos ingresos o unos gastos distintos de los contabilizados.

C) Diferencias en la imputación temporal de los ingresos y gastos. La Ley del I.Soc, excepcionalmente, puede obligar a imputar un ingreso o un gasto a un período distinto de aquel en el que se debe de contabilizar, lo que obligará a realizar un ajuste extracontable en el período en el que resulta imputable fiscalmente y otro de signo opuesto en el período en el que el ingreso o gasto sea contabilizado.

Dichas diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad determinan la obligación del sujeto pasivo del I.Soc de realizar en unos casos ajustes positivos y en otros casos ajustes negativos.

El ajuste extracontable será positivo, en aquellos casos en los que un gasto contable no sea deducible fiscalmente o se deba tributar por un ingreso no contabilizado. Esta diferencia positiva puede ser temporal, surgiendo un crédito impositivo a favor del sujeto pasivo, que se compensará en un período impositivo distinto a través de un ajuste de signo negativo. En otros casos, por el contrario, la diferencia fiscal será definitiva.

El ajuste extracontable será negativo, cuando determinados ingresos contabilizados no deban computarse fiscalmente o existan gastos no contabilizados que sean deducibles fiscalmente. También los ajustes negativos pueden ser definitivos o temporales, haciendo surgir en este segundo caso un débito impositivo a cargo del sujeto pasivo que se compensará con un ajuste positivo en un período impositivo distinto.

Finalmente, una vez calculada de esta manera la renta del período, si el resultado fuera un importe positivo, la Ley del I.Soc permite compensar las bases imponibles negativas obtenidas por el sujeto pasivo en los 15 años anteriores.

2.1.2.2. Personas físicas

La Ley del IRPF realiza una remisión a la normativa del I.Soc, a efectos de la cuantificación de la renta derivada del ejercicio de actividades empresariales o profesionales por personas físicas. Y, esta remisión a la normativa del I.Soc significa, precisamente, la cuantificación de la renta derivada del ejercicio de actividades

económicas corrigiendo el resultado contable a través de los ajustes positivos o negativos que obliga a realizar dicha normativa.

Ahora bien, en relación con la determinación de la base imponible del IRPF por empresarios individuales deben realizarse algunas consideraciones.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la base imponible del IRPF no está formada solamente por la renta derivada del ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Por el contrario, el IRPF somete a gravamen conjuntamente la renta procedente de diferentes fuentes (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales). Solamente los rendimientos de actividades económicas pueden cuantificarse a partir del resultado contable.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que la Ley del IRPF establece dos métodos distintos de cuantificación de los rendimientos de actividades económicas: el método de estimación directa y el método de estimación objetiva. Solamente los empresarios y profesionales que opten por el método de estimación directa, ya sea en su modalidad normal o en su modalidad simplificada, cuantificarán los rendimientos de actividades económicas a partir del resultado contable.

En tercer lugar, debe tenerse en cuenta que, incluso en el caso de determinación de los rendimientos de actividades económicas a través del método de estimación directa, es decir, por remisión a la Ley del I.Soc, la Ley del IRPF establece determinadas especialidades en cuanto a la deducción de determinados gastos. Estas especialidades son mayores cuando se opta por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Además, después de cuantificados los rendimientos de actividades económicas, la Ley del IRPF permite la aplicación de ciertas reducciones que no son de aplicación en la determinación de la base imponible del I.Soc. Dichas reducciones son auténticas subvenciones indirectas, justificadas en virtud de distintos motivos de política económica.

Por otro lado, conviene señalar que, en caso de que en un determinado período impositivo, los gastos de la actividad empresarial superen los ingresos de la misma, las pérdidas podrán ser compensadas con los rendimientos positivos procedentes de otras fuentes de renta. Y, en caso de que la base imponible resulte negativa, podrá compensarse con bases positivas obtenidas en los cuatro años siguientes.

2.1.3. La estimación objetiva

Como se ha señalado, la renta derivada del ejercicio de una actividad económica se determina, como regla general, realizando determinados ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable del ejercicio. Sin embargo, excepcionalmente, la normativa española contempla la posibilidad de determinar el rendimiento derivado

del ejercicio de una actividad económica sin atender al resultado contable. Así será en caso de determinación de la base imponible a través del método de estimación objetiva.

El método de estimación objetiva permite la determinación de los rendimientos de la actividad económica de forma estimativa, mediante la aplicación de ciertos signos, índices o módulos aprobados oficialmente. Por tanto, en estos casos, la renta sometida a gravamen no se determina por diferencia entre ingresos y gastos efectivos, sino a tanto alzado, en función de datos objetivos considerados como indicativos de la obtención de mayores o menores beneficios.

Los sujetos pasivos del IRPF que obtengan rendimientos derivados de actividades económicas, siempre que cumplan determinadas condiciones relativas al tipo de actividad y al volumen de ingresos y de compras, pueden optar por determinar tales rendimientos a través del método de estimación objetiva. La aplicación del régimen de estimación objetiva es incompatible con el régimen de estimación directa en relación con otras actividades económicas realizadas por el mismo sujeto pasivo.

Mientras que el ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva a los sujetos pasivos del IRPF es muy amplio, por el contrario, son pocos los sujetos pasivos del I.Soc que pueden optar este método de determinación de la base imponible. En el caso del I.Soc, solamente determinarán la base imponible a través del método de estimación objetiva los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

2.1.4. El tipo de gravamen

Existe una importante diferencia en el tipo de gravamen al que es gravada la renta derivada del ejercicio de una actividad económica, según el perceptor de la renta sea una persona física, sujeto pasivo del IRPF, o una persona jurídica, sujeto pasivo del I.Soc. Mientras que el IRPF es un impuesto más progresivo que proporcional, el I.Soc, por el contrario, es un impuesto más proporcional que progresivo.

A) Las rentas obtenidas por una persona física, a efectos del cálculo del IRPF, se clasifican en renta general y renta del ahorro, y son gravadas de la siguiente manera:

- La renta general, entre la que se encuentran los rendimientos de actividades económicas, se integra en la base imponible general, sobre la cual, después de la aplicación de las reducciones procedentes, se aplicará una tarifa progresiva estatal y una tarifa progresiva autonómica. Con lo cual, los rendimientos derivados del ejercicio de una actividad económica, obtenidos por una persona física, serán sometidos a un gravamen que puede oscilar en el año 2010, aproximadamente, entre el 24 y el 43 por 100, dependiendo del nivel de renta del contribuyente.

- La renta del ahorro, entre la que se encuentran las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, se integra en la base imponible del ahorro. A partir de 2010, esta base imponible se grava, después de la aplicación de las reducciones procedentes, aplicando una escala de dos tramos. El primer tramo de base liquidable del ahorro, hasta 6.000 euros, se grava al 19 por 100, mientras que el resto de base liquidable, desde 6.000,01 euros, se grava al 21 por 100.

B) Por el contrario, la Ley del I.Soc establece un tipo de gravamen general del 30 por 100. No obstante, existen tipos impositivos especiales, entre los que cabe destacar los aplicables a los sujetos pasivos de este impuesto que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión o el tipo impositivo aplicable a las cooperativas fiscalmente protegidas.

La base imponible de las sociedades que tenga la consideración de empresas de reducida dimensión se grava aplicando una escala de dos tramos: (1) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25%; (2) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30%. Por su parte, las cooperativas fiscalmente protegidas tributan al 20%.

2.1.5. Incentivos a la inversión

La Ley del I.Soc establece una serie de deducciones de la cuota íntegra de este impuesto, con las que trata de incentivar la realización de determinadas inversiones. Así, permitiendo al sujeto pasivo del impuesto deducir de la cuota íntegra un porcentaje de la renta invertida en la adquisición de determinados bienes o servicios, proporcionando, pues, un ahorro fiscal al sujeto pasivo que realice determinadas inversiones, se subvenciona indirectamente una parte del coste de las mismas, con el fin de incentivar la realización de determinadas actividades.

Las deducciones de la cuota íntegra reguladas en la Ley del I.Soc, como incentivos a la realización de determinadas actividades, son:

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- Deducción por actividades de exportación.
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores.
- Deducciones por inversiones medioambientales.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

Por su parte, a los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades económicas y determinen el rendimiento de actividades económicas aplicando el régimen de estimación directa, les resultan aplicables los mismos incentivos a la inversión previstos en la Ley del I.Soc, en igualdad de condiciones, con excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Por el contrario, a los empresarios individuales que determinen el rendimiento de actividades económicas en régimen de estimación objetiva, solamente les resultarán aplicables las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

2.2. Tributación de dividendos

La percepción de dividendos, la participación en los beneficios de cualquier tipo de entidad y, en general, cualquier utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, se encuentra gravada por el IRPF, si quien percibe es una persona física, o por el I.Soc, en caso de que el perceptor de dichas rentas sea un sujeto pasivo de este impuesto.

El gravamen de los dividendos origina una doble imposición sobre una misma fuente de renta. Así, en un primer momento, la persona jurídica es gravada por la renta obtenida. En un segundo momento, la misma renta obtenida por la persona jurídica, es percibida por el socio, accionista, asociado o partícipe en forma de dividendo, y es sometida nuevamente gravamen. Puesto que la doble imposición no la soporta el mismo sujeto, en estos casos se habla de «doble imposición económica».

El dividendo percibido por un sujeto pasivo del IRPF es una renta sujeta a este impuesto, que recibe la calificación de rendimiento del capital mobiliario y que forma parte de la base imponible del ahorro. Ahora bien, la Ley del IRPF, para corregir la doble imposición a la que se acaba de hacer referencia, regula una exención de 1.500 euros anuales. La cantidad que exceda de 1.500 euros, hasta 6.000 euros se gravará al 19%, y a partir de 6.000,01 euros se gravarán al 21%.

La doble imposición que se produce cuando un sujeto pasivo del I.Soc percibe un dividendo distribuido por otra sociedad, se corrige a través de distintos mecanismos, dependiendo de que dichos dividendos procedan de una sociedad residente en España (doble imposición económica interna) o de una sociedad residente en el extranjero (doble imposición económica internacional), así como del porcentaje de participación, del gravamen al que estén sometidas las rentas obtenidas por la sociedad no residente y del tipo de actividad del que procedan los beneficios repartidos.

2.3. Impuestos indirectos sobre el consumo

Quienes realicen actividades empresariales o profesionales se encuentran obligados al pago de determinados impuestos, a través de los cuales se pretende someter a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios. Los empresarios y profesionales son obligados al pago de estos impuestos sobre el consumo, en condición de sujeto pasivo, si bien tienen el deber de repercutir el impuesto sobre el adquirente de bienes y servicios.

2.3.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), es un impuesto general sobre el consumo, regulado en la Ley 37/1992, la cual desarrolla la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Por tanto, el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo. A su vez, la Ley del IVA se encuentra desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1624/1992.

2.3.1.1. El IVA como impuesto neutral para la empresa

Como regla general, el IVA es un impuesto que somete a gravamen las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. En principio, el empresario o profesional que entrega bienes o presta servicios queda obligado, como sujeto pasivo del impuesto, al pago del impuesto devengado por cada operación sujeta al impuesto. El IVA devengado durante cada período de liquidación (generalmente trimestral, aunque algunos sujetos pasivos presentan declaraciones mensuales) será declarado e ingresado por el empresario o profesional.

A pesar de que el IVA es un impuesto que debe ser pagado por empresarios y profesionales, como regla general, el gravamen lo soporta el consumidor final, no el empresario o profesional. Así pues, como regla general, el IVA es un impuesto neutral para la empresa. Dicha neutralidad se consigue, generalmente, a través de la repercusión del IVA devengado y de la deducción del IVA soportado por la empresa.

- Por un lado, el sujeto pasivo repercute el IVA devengado sobre el destinatario de sus operaciones, de forma que se traslada la carga tributaria al adquirente de los bienes y servicios. La repercusión se realiza en todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Es decir, un empresario o profesional que vende un bien o presta un servicio a otro empresario o profesional debe repercutir el IVA devengado a este último. A este tipo de impuestos indirectos los denominamos «plurifásicos».

- Por otro lado, como regla general, los empresarios y profesionales tienen derecho a recuperar el IVA soportado con motivo de la adquisición de los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Generalmente, esa recuperación se realiza mediante la deducción de las cuotas de IVA soportadas de las cuotas de IVA devengadas durante el período de liquidación. Sin embargo, en ocasiones, la recuperación del IVA soportado se conseguirá mediante su devolución por parte del Estado.

IVA a ingresar = IVA Devengado (Repercutido) – IVA Soportado

El IVA también somete a gravamen las adquisiciones de bienes procedentes de Estados miembros de la Unión Europea (adquisiciones intracomunitarias de bienes), efectuadas por empresarios o profesionales, así como las importaciones de bienes procedentes de terceros países, con tal de equiparar el tratamiento de los productos interiores y productos exteriores. El empresario o profesional que adquiere bienes procedentes de otro Estado, puesto que no soporta la repercusión del IVA por parte del vendedor, sin embargo, queda obligado a pagar el IVA correspondiente a los bienes adquiridos.

En las importaciones de bienes y prestaciones de servicios, puesto que el sujeto pasivo del impuesto es, precisamente, el adquirente de bienes, y no el transmitente, a diferencia de lo que sucede en el caso de entregas interiores de bienes, no es posible la repercusión por parte del sujeto pasivo. Así pues, el adquirente, sujeto pasivo del IVA, queda obligado a ingresar el IVA devengado y no repercutido. Para conseguir la neutralidad, la Ley del IVA permite en este caso la deducción de las cuotas de IVA devengadas por la realización de dichas operaciones.

IVA a ingresar = IVA Devengado (No Repercutido) – IVA Devengado (No Repercutido)

2.3.1.2. Excepciones a la neutralidad

El IVA no es siempre un impuesto neutral para la empresa. Algunos empresarios y profesionales soportan todo o parte del IVA que se les repercute (o que se devenga a su cargo, con motivo de sus importaciones o adquisiciones intracomunitarias de bienes) cuando adquieren bienes o servicios para destinarlos a la realización de su actividad económica, sin posibilidad de deducirlo del IVA devengado o de solicitar su devolución al Estado.

La Ley del IVA no autoriza a empresarios y profesionales a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de operaciones interiores exentas. En efecto, algunas entregas de bienes o prestaciones de servicios se encuentran exentas por razones socioeconómicas, por lo que no obligan al empresario o profesional a pagar el impuesto, ni tampoco a repercutir importe alguno sobre el adquirente, si bien, el empresario o profesional no podrá deducir el IVA soportado para realizar estas operaciones.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas que no dan derecho a deducir pueden clasificarse en dos categorías:

- Actividades de interés general (como la hospitalización, la asistencia sanitaria, los bienes y servicios relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social, la enseñanza escolar o universitaria, determinadas prestaciones de servicios culturales o el suministro de alimentos).

- Operaciones relacionadas, entre otras actividades, con los seguros y la concesión de créditos, determinados servicios bancarios, las entregas de sellos de Correos, los juegos de azar o de dinero así como determinadas entregas de bienes inmuebles.

Cuando un empresario o profesional realiza operaciones que dan derecho a la deducción del IVA soportado (básicamente, operaciones no exentas), a la vez que realiza también operaciones que no dan derecho a la deducción (básicamente, operaciones interiores exentas), solamente podrá deducir las cuotas soportadas para la realización de actividades no exentas. Respecto de aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a ser destinados a la realización de ambos tipos de actividades, se podrá deducir en el porcentaje que representen las operaciones que dan derecho a la deducción respecto del total de operaciones realizadas por el empresario o profesional a lo largo del año.

2.3.2. Otros impuestos indirectos sobre el consumo

Además del IVA, que es un impuesto general sobre el consumo, existen otros impuestos indirectos sobre consumos específicos. Se trata de impuestos indirectos, que tienen como sujeto pasivo a quien realiza una actividad empresarial, y que tratan de gravar el consumo de determinados bienes a través del mecanismo de la repercusión. A diferencia del IVA, se trata de impuestos indirectos monofásicos, pues solamente se encuentra gravada una fase del proceso de producción y distribución de los bienes.

Los impuestos indirectos sobre consumos específicos son:

- Los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentran:

  – Los impuestos sobre alcohol y bebidas alcohólicas;
  – El impuesto sobre hidrocarburos
  – El impuesto sobre las labores del tabaco
  – El impuesto sobre la electricidad

- El impuesto especial sobre el carbón
- El impuesto especial sobre determinados medios de transporte
- El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos
- El impuesto sobre las primas de seguro

2.4. Otros impuestos empresariales

Se encuentra gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en la modalidad de operaciones societarias, la constitución de una sociedad mercantil, así como el aumento o reducción de capital social y la disolución de la sociedad:

- En el caso de la constitución de sociedades y aumento del capital social, será sujeto pasivo de este impuesto la sociedad, que tendrá que pagar un 1 por 100 del valor de la aportación efectuada.

- En el caso de la disolución de sociedades y reducción del capital social, serán sujetos pasivos los socios o partícipes, quienes tendrán que pagar un 1 por 100 del valor de los bienes y derechos recibidos.

De la misma manera, el gravamen se extiende también a la constitución y disolución de otros entes no societarios, como las comunidades de bienes constituidas para la realización de una actividad empresarial.

Finalmente, es preciso hacer referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que es un impuesto municipal que grava el mero ejercicio en territorio español de una actividad empresarial, profesional o artística. No obstante, desde el 1 de enero de 2003, están exentos del pago de este impuesto:

- Las personas físicas, en todo caso.

- Las personas jurídicas, durante los dos primeros períodos impositivos de ejercicio de la actividad, y posteriormente, siempre que hayan obtenido un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

TEMA 3

Otras obligaciones tributarias

INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes en general, y en especial los empresarios y profesionales, además de estar obligados al pago de tributos, obligación a la que técnicamente la Ley General Tributaria denomina «obligación tributaria principal», también están obligados al cumplimiento de otras obligaciones directamente relacionadas con la obligación de pago de los tributos. Se trata de las obligaciones tributarias formales, las obligaciones de realizar pagos a cuenta y las obligaciones tributarias accesorias.

OBJETIVOS

- Conocer el concepto de obligación tributaria formal y cuáles son las principales obligaciones tributarias formales a cumplir por los empresarios.
- Conocer el concepto y las clases de pagos a cuenta que deben efectuar los empresarios.
- Conocer el concepto y las clases de obligaciones tributarias accesorias.

CONTENIDO

3.1. Obligaciones tributarias formales

Para facilitar el ejercicio de las competencias de comprobación y recaudación de la Administración tributaria, los ciudadanos en general, y sobre todo aquellos sujetos que realizan actividades empresariales o profesionales, ya desde antes del comienzo de tales actividades económicas, se encuentran obligados a realizar determinadas prestaciones no pecuniarias, como la solicitud del Número de Identificación Fiscal (NIF), la presentación de declaraciones censales y otras declaraciones informativas, la llevanza de contabilidad o de determinados libros-registro, y la obligación de facturación.

3.1.1. Declaraciones censales

Las personas físicas y jurídicas, así como las entidades sin personalidad jurídica, que vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales, antes del comienzo de dichas actividades, deben presentar una declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Dicha declaración se realizará mediante la presentación del modelo 036 o 037, en el que se consignará como motivo de presentación «Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores», y se presentará en papel en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal, o bien de forma telemática a través de Internet si se dispone de certificado de firma electrónica.

La declaración de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores proporciona información sobre el propio obligado tributario (NIF, Nombre y apellidos, razón o denominación social...), y sobre la actividad a realizar (descripción de la actividad y lugar de realización de la misma), y permite ejercer algunas opciones de tributación en el IVA (opción por aplicación de regímenes especiales, propuesta de porcentaje provisional de deducción...), en el IRPF (por ejemplo, renuncia al método de estimación objetiva), y en el Impuesto sobre Sociedades (por ejemplo, renuncia al régimen de consolidación fiscal).

A través de la presentación de estos mismos modelos se deberá comunicar a la Administración tributaria la modificación de cualquiera de las circunstancias comunicadas en la declaración de alta, como por ejemplo la modificación del domicilio del contribuyente, modificación de datos relativos a la actividad económica o al local en el que se desarrolla, o la renuncia a determinados regímenes tributarios. E, igualmente, se presentará el modelo 036 ó 037 para comunicar el cese en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Además, las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que realicen actividades empresariales o profesionales, cuando no estén exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), es decir, cuando tengan un importe neto de

cifra de negocio superior a 1.000.000 €, deberán presentar declaración de alta, modificación y baja en la matrícula de dicho impuesto, mediante el modelo 840. Las personas físicas, al estar siempre exentas del pago del IAE, no se encuentran obligadas a la presentación de la declaración de alta en la matrícula de dicho impuesto.

3.1.2. Solicitud del NIF

Quienes deban relacionarse con la Administración tributaria, ya sea persona física, persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica, están obligados a disponer de un Número de Identificación Fiscal (NIF) para facilitar tales relaciones.

En cualquier caso, quienes vayan a realizar una actividad empresarial o profesional, de no disponer previamente de un NIF, deberán solicitarlo a la Administración Tributaria antes de la realización de cualesquiera entregas, adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, de la percepción de cobros o el abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. Dicha solicitud se realizará a través de la declaración de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (modelos 036 o 037).

En particular, deberán solicitar la asignación de un NIF, en primer lugar, las personas físicas que no estén obligadas a disponer del documento nacional de identidad (DNI) o el número de identidad de extranjero (NIE), que será:

A) Para las personas físicas de nacionalidad española, el número de su documento nacional de identidad (DNI) seguido del correspondiente código o carácter de verificación, constituido por una letra mayúscula que habrá de constar en el propio documento nacional de identidad. Ahora bien, tratándose de personas físicas de nacionalidad española que no estén obligadas a obtener un DNI (residentes en el extranjero o menores de 14 años), en el caso de mantener relaciones con la Administración tributaria y, consiguientemente, estando obligadas a disponer de un NIF, podrán solicitar el documento nacional de identidad con carácter voluntario o solicitar de la Administración tributaria la asignación de un número de identificación fiscal a través de la presentación de la solicitud de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

B) Por lo que se refiere a las personas físicas que carezcan de nacionalidad española, el NIF será el número de identidad de extranjero (NIE) que se les asigne o se les facilite. En caso de que no dispongan del NIE, bien de forma transitoria por estar obligados a tenerlo o bien de forma definitiva al no estar obligados a ello, deberán solicitar a la Administración tributaria la asignación de un NIF cuando vayan a realizar operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

En segundo lugar, también deberán solicitar la asignación de un NIF las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

Por último, conviene tener en cuenta que los empresarios y profesionales deberán solicitar a la Administración tributaria la asignación de un Número de Identificación a efectos del IVA (NIF-IVA), cuando realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto.

3.1.3. Obligaciones de información a la Administración

La Ley General Tributaria obliga a todas las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración, relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias, pero también relativa a terceras personas, siempre que se haya obtenido con motivo de relaciones económicas, profesionales o financieras con ellas.

Por supuesto, las empresas privadas están obligadas a proporcionar información a la Administración tributaria, incluidas las entidades bancarias, que deberán proporcionar información sobre movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, sin que puedan ampararse en el secreto bancario. Pero también están obligadas a proporcionar información a la Administración tributaria las entidades públicas, como la Seguridad Social o el Banco de España, así como los juzgados y tribunales.

La información que los contribuyentes están obligados a proporcionar a la Administración tributaria debe tener, eso sí, transcendencia tributaria, es decir, debe tratarse de información que resulte útil, directa o indirectamente, para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un obligado tributario.

No obstante, la obligación de proporcionar información con transcendencia tributaria tiene algunos límites. En este sentido, los profesionales no están obligados a proporcionar datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar, ni tampoco datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Existen dos tipos de deberes de información, o lo que es lo mismo, existen básicamente dos modos de cumplir el deber de información:

A) En primer lugar, existen obligaciones de información que deben cumplirse con carácter general. Se trata de la obligación de presentar determinadas declaraciones informativas, generalmente mediante la presentación de los impresos establecidos reglamentariamente, en los plazos fijados para ello.

Por ejemplo, los empresarios están obligados legalmente a presentar de forma periódica, una declaración anual de operaciones con terceras personas, utilizando para ello el Modelo 347, que deberá presentarse durante el mes de marzo, en relación con las operaciones realizadas en el año anterior. Esta declaración, pues, no debe presentarse cuando la Administración formule un requerimiento individualizado al empresario, sino que el empresario debe presentar dicha declaración en cumplimiento de mandato legal, en la forma y plazos dispuestos por la Orden Ministerial que la regula.
Respecto a las obligaciones de información que afectan particularmente a quienes realizan una actividad empresarial, además de la declaración anual de operaciones con terceras personas (Modelo 347), cabe destacar la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro (Modelo 340), que incumbe los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, y que a su vez opten por el sistema de devolución mensual.

B) En segundo lugar, se encuentra la obligación de información en respuesta a un requerimiento individualizado de la Administración tributaria.

3.1.4. Obligaciones contables y registrales

Las normas reguladoras de determinados impuestos, como las que regulan el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, obligan a llevar de forma correcta los libros registro que en dicha normativa se establecen, y a conservarlos en el domicilio fiscal.

Es posible distinguir entre los libros o registros contables, ajustados a lo dispuesto en el Código de Comercio, cuya llevanza puede ser objeto de una obligación tributaria formal, y los libros registro de carácter exclusivamente fiscal:

A) La normativa tributaria impone a determinados obligados tributarios, como obligación tributaria formal, el deber de llevar contabilidad ajusta a lo dispuesto en el Código de Comercio y su desarrollo reglamentario, constituido básicamente por el Plan General de Contabilidad. Si bien la normativa mercantil obliga a todo empresario a llevar una contabilidad ordenada, la llevanza de contabilidad ajustada a la normativa mercantil se convierte también en una obligación impuesta por la normativa propia de determinados tributos y, lógicamente, su incumplimiento da lugar a la imposición de sanciones tributarias.

Así, tanto la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en relación a los contribuyentes de este impuesto, como la normativa reguladora del IRPF, en relación con los contribuyentes de este último que realicen actividades empresariales o profesionales de carácter mercantil y que determinen el rendimiento de actividades económicas en la modalidad normal del régimen de estimación directa, exigen la llevanza de contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

B) Con independencia del cumplimiento de las obligaciones contables impuestas por la normativa mercantil, la normativa tributaria impone a determinados obligados tributarios la obligación de llevanza de ciertos libros registro de carácter exclusivamente fiscal.

Esto es lo que dispone la Ley del IRPF en relación con empresarios individuales que realicen una actividad que no tenga carácter mercantil, o pequeños empresarios que determinen el rendimiento neto de actividades económicas mediante el método de estimación directa simplificada o mediante el método de estimación objetiva.
Por su parte, la Ley del IVA obliga a todos los empresarios o profesionales a la llevanza de determinados libros registros de carácter exclusivamente fiscal.

Así pues, mientras que las sociedades mercantiles están siempre obligadas por la normativa tributaria a llevar libros de contabilidad ajustados a lo dispuesto en el Código de Comercio y su desarrollo reglamentario, por el contrario, los empresarios individuales no siempre estarán obligados a la llevanza de contabilidad mercantil.

3.1.5. Obligación de facturación

La factura es el principal medio de justificación de los gastos fiscalmente deducibles y de las deducciones fiscales. Por eso, entre las obligaciones tributarias formales de los empresarios y profesionales se encuentra la de expedir, entregar y conservar las facturas que tengan relación con obligaciones tributarias.

Como regla general, los empresarios y profesionales están obligados a expedir factura y copia de la misma por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el ejercicio de su actividad económica. No obstante, existen algunas excepciones, como en el caso de las operaciones realizadas por empresarios minoristas a los que se aplique el régimen especial del IVA del recargo de equivalencia o pequeños empresarios que apliquen el régimen especial simplificado del IVA.

De acuerdo con el Reglamento de Facturación (RD 1496/2003), toda factura y sus copias deben necesariamente los siguientes datos:

- Número y, en su caso, serie, que han de ser correlativas
- Fecha de su expedición
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el

que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura. En algunos casos también es obligatoria la consignación del NIF del destinatario de la operación.

- Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

- Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del IVA.

- El tipo impositivo del IVA aplicado a las operaciones.

- La cuota tributaria del IVA que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

- La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

Tratándose de determinadas operaciones, expresamente previstas en el mencionado Reglamento de Facturación, como por ejemplo ventas al por menor, las ventas o servicios a domicilio del consumidor, los transportes de personas y sus equipajes, los servicios de hostelería y restauración, etc., y siempre que su importe no exceda de 3.000 euros, la obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de este.

Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, y deberán remitirse al destinatario de las operaciones en el plazo reglamentariamente establecido. Para su remisión podrá utilizarse cualquier medio, incluido los medios electrónicos, si bien, en este caso, debe existir consentimiento del destinatario y los medios utilizados deben garantizar la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

Los empresarios y profesionales tienen la obligación de conservación de las facturas durante el plazo establecido reglamentariamente. La conservación deberá hacerse de forma, incluso por medios electrónicos, siempre que se garantice el acceso a los documentos por parte de la Administración tributaria.

3.2. Obligación de realizar pagos a cuenta

La normativa reguladora del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes impone, principalmente a empresarios y profesionales, ya sean personas físicas o jurídicas, la obligación de realizar pagos a cuenta, ordenándoles realizar pagos a la Hacienda Pública en concepto de anticipos de una obligación tributaria principal todavía no devengada.

El contribuyente obligado al pago de la obligación tributaria principal, una vez se produzca el devengo de la misma y resulte exigible, podrá deducir el importe de los pagos a cuenta ya efectuados.

Se pueden diferenciar tres clases de pagos a cuenta:

A) Los pagos fraccionados, que son obligaciones que la Ley impone a una persona física o jurídica que realiza actividades económicas, resultando obligada a realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal que, en su caso, pueda llegarle a ser exigible después de la finalización del período impositivo. El obligado a realizar pagos fraccionados, pues, anticipa el pago de una obligación tributaria principal propia.

> Supongamos una empresaria individual, dedicada a la venta al por menor de pescado, que en el ejercicio de su actividad económica obtiene durante el año 2010 un beneficio empresarial, es decir, una renta sujeta al IRPF. El devengo del IRPF, correspondiente a la renta obtenida en 2010, se producirá el 31 de diciembre de 2010, pero la cuota tributaria devengada no deberá ingresarse hasta los meses de mayo y junio de 2011.
> Ahora bien, durante el año 2010, la Ley del IRPF obliga a esta empresaria individual, de forma trimestral, a realizar un pago a la Hacienda Pública, en concepto de pago a cuenta de la obligación tributaria principal, que se devengará, como se ha indicado, el 31 de diciembre de 2010.
> Supongamos que en los meses de abril, julio, octubre de 2010 y enero de 2011, la empresaria individual ha realizado pagos fraccionados por importe de 1000 € cada uno. De manera que, llegado el momento de pagar el IRPF correspondiente a las rentas obtenidas en 2010, en los meses de mayo y junio de 2011, ya se han anticipado 4.000 €. Así pues, si el IRPF correspondiente a las rentas obtenidas en 2010 fuera de 6.000 €, llegado el momento de realizar el pago de dicho impuesto, la empresaria solamente tendría que pagar 6.000 – 4.000 = 2.000 €.

B) Las retenciones a cuenta, consisten en la obligación legalmente impuesta a la persona o entidad (retenedor) que realiza el pago de determinadas rentas sujetas al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de detraer un porcentaje de la renta a pagar e ingresarla en la Hacienda Pública, a cuenta de la obligación tributaria principal que en su caso se devengue en el futuro a cargo del perceptor de aquellas rentas (retenido).

Supongamos que la empresaria del ejemplo anterior tuviera una trabajadora contratada, a la que satisficiera mensualmente durante el año 2010 un sueldo de 1.000 €. Esta trabajadora, como consecuencia de la obtención de rentas en 2010, quedaría sujeta al IRPF. Dicho impuesto, como ya sabemos, se devengaría el 31 de diciembre de 2010, y hasta los meses de mayo y junio de 2011 la trabajadora no estaría obligada a presentar su declaración del IRPF, correspondiente a la renta obtenida en 2010, e ingresar el importe que arroje dicha declaración.
La Ley del IRPF, no obstante, obliga a la empresaria individual, en cuanto pagadora de los rendimientos del trabajo, a retener un porcentaje del sueldo de la trabajadora y a ingresar periódicamente (generalmente con carácter trimestral) en la Hacienda Pública las cantidades retenidas.
Así pues, supongamos que la empresaria individual ha retenido cada mes un 20% de la nómina de la trabajadora, de manera que la trabajadora sólo a percibido mensualmente 800 €. Durante los meses de abril, julio y octubre de 2010 y enero de 2011, la empresaria individual habrá ingresado en la Hacienda Pública un total de 200 x 4 = 800 €, en concepto de pago a cuenta del IRPF que la trabajadora estará obligada a pagar en mayo y junio de 2011.
Suponiendo que el IRPF a pagar por la trabajadora, por la obtención de renta durante 2010, fuera de 2.000 €, tan sólo debería ingresar 2.000 – 800 = 1.200 €.

Debe tenerse en cuenta que los empresarios y profesionales no sólo están obligados a practicar retenciones a cuenta cuando satisfacen rentas sujetas a retención en el ejercicio de su actividad económica, sino que en algunos casos, también estarán obligados a soportar la retención a cuenta de una parte de sus rentas.

C) Los ingresos a cuenta, que consisten en la obligación que se imponible a la persona o entidad que satisface determinadas rentas en especie sujetas al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de realizar un pago a la Hacienda Pública como pago anticipado y a cuenta de de la obligación tributaria principal que en su caso se devengue en el futuro a cargo del perceptor de aquellas rentas.

Supongamos que la empresaria individual, a la que se hacen referencia en los ejemplos anteriores, contratara un plan de pensiones del que fuera beneficiaria su empleada y realizara aportaciones periódicas a dicho plan de pensiones. De ser así, la trabajadora estaría obteniendo de forma gratuita un beneficio, precisamente en su condición de trabajadora. Por eso, la obtención de dicho beneficio se considera una renta en especie, sujeta al IRPF.
Aunque sobre las retribuciones en especie no es posible practicar una retención, la Ley del IRPF obliga a la empresaria individual a ingresar en la Hacienda Pública un porcentaje del valor de la retribución en especie satisfecha. La cantidad ingresada por la empresaria individual en concepto de ingreso a cuenta, al igual que sucedía con las retenciones a cuenta, será deducida por la trabajadora del IRPF a pagar por la trabajadora.

3.3. Obligaciones tributarias accesorias

Existe, finalmente, un tipo de obligaciones tributarias, también de carácter pecuniario, que sirven para compensar a la Hacienda Pública por el retraso en el pago de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta, o bien para incentivar el pago por parte del sujeto pasivo.

Tienen la consideración de obligaciones tributarias accesorias las siguientes:

A) La obligación de satisfacer el interés de demora, que se exigirá a los obligados tributarios cuando realicen el ingreso de una deuda tributaria fuera del plazo de pago voluntario establecido legalmente, u obtenga una devolución tributaria improcedente. La cantidad a ingresar en concepto de interés de demora se calculará aplicando sobre el importe no ingresado en plazo, o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, el tipo del interés legal del dinero incrementado en un 25%. Los intereses de demora resultarán exigibles durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado.

B) La obligación de satisfacer los recargos por declaración extemporánea, como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Estos recargos pretenden incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aun fuera del plazo voluntario del pago, eximiendo al contribuyente de la obligación de pago de todos o una parte de los intereses de demora, y excluyendo la imposición de sanciones como consecuencia del retraso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

C) Sí los recargos del período ejecutivo que se exigirán cuando la deuda tributaria no es satisfecha en período voluntario, una vez se inicie el período ejecutivo de recaudación de la deuda tributaria. Los recargos del período ejecutivo, dependiendo del momento en el que se pague la deuda tributaria, pueden ser del 5, 10 o 20%.

TEMA 4

El cumplimiento de la obligación tributaria

INTRODUCCIÓN

Las normas tributarias obligan a los contribuyentes al cumplimiento de distintas clases de obligaciones, a las que se ha hecho referencia en los temas anteriores.

El cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en particular el de la obligación tributaria principal, exige la realización de ciertas acciones por parte del obligado tributario. En este sentido, especial importancia tiene la presentación de declaraciones tributarias, y muy especialmente la presentación de las denominadas «autoliquidaciones», sin olvidar el pago voluntario del importe resultante de las mismas.

Por su parte, la Administración es competente para comprobar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte del contribuyente, ordenar el cumplimiento de aquellas que resulten exigibles y, llegado el caso, ejecutar el patrimonio del obligado tributario y cobrar forzosamente la obligación tributaria.

Frente a la actuación de la Administración, que debe actuar sometida a la legalidad, el obligado tributario podrá interponer los recursos previstos por nuestro ordenamiento jurídico.

OBJETIVOS

- Conocer el concepto y características de la autoliquidación.
- Conocer el concepto y las características de la liquidación tributaria

- Conocer las principales características de los procedimientos de comprobación e investigación tributaria.
- Conocer el régimen jurídico básico de los recursos administrativos frente a los actos de la Administración en materia tributaria.
- Conocer los medios y los plazos de pago de la obligación tributaria.
- Conocer las consecuencias jurídicas del inicio del período ejecutivo.
- Conocer las principales características del procedimiento administrativo de apremio.

CONTENIDO

4.1. La autoliquidación tributaria

La legislación tributaria obliga a los obligados tributarios a presentar distintas clases de declaraciones, entre las que cabe destacar aquellas, denominadas «autoliquidaciones», en las que la persona no se limita a proporcionar a la Administración tributaria información relevante, sino que además, a partir de la información de la que dispone, se procede a cuantificar la obligación tributaria impuesta con motivo, precisamente, de la realización de los hechos de los que también se informa en la propia autoliquidación a presentar.

En particular, como se expuso en la Unidad 2, el ciudadano, en la medida en que perciba rentas sujetas al IRPF, por ejemplo, derivadas del ejercicio de una actividad empresarial o profesional, o sujetas al Impuesto sobre Sociedades, o al IVA, deberá presentar una autoliquidación de dicho impuesto, por un lado declarando la realización del hecho imponible, esto es, la obtención de renta, y por otro lado cuantificando la deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la obtención de la realización del hecho imponible de alguno de estos impuestos..

Ahora bien, la Administración tributaria es competente para comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, así como para investigar los hechos con relevancia tributaria, con tal de descubrir aquellos que sean ignorados por la Administración. Es decir, después de presentada, por ejemplo, una autoliquidación del IRPF, la Administración puede comprobar que, efectivamente, el sujeto pasivo ha percibido rendimientos de actividades económicas en la cuantía declarada en la autoliquidación presentada, e investigar, además, si este mismo sujeto pasivo ha percibido otras rentas que no ha declarado y por las que no ha tributado. Tales actuaciones de comprobación e investigación deben desarrollarse necesariamente en el curso de alguno de los procedimientos administrativos que estudiaremos a continuación.

La Administración tributaria, en caso de comprobar o descubrir, en el curso de las actuaciones realizadas en el marco de alguno de los procedimientos tributarios, la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que pongan de manifiesto la existencia de una deuda tributaria pendiente o, por el contrario, de una cantidad a devolver al contribuyente, dictará una liquidación tributaria. Dicha liquidación tributaria, como acto administrativo declarativo de obligaciones o de derechos, debe ser notificada al obligado tributario, el cual tendrá derecho a reaccionar frente a las posibles ilegalidades en que la Administración haya podido incurrir mediante la interposición de un recurso administrativo.

4.2. La liquidación administrativa de la obligación tributaria

La Ley General Tributaria (en adelante, LGT) define la liquidación tributaria como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Así, pues, se trata de un acto administrativo, mediante el que la Administración declara la existencia de una obligación tributaria o de un derecho de devolución del obligado tributario, así como el importe que el obligado tributario debe de pagar o que tiene derecho a que le sea devuelto.

La Administración realiza esa declaración aplicando las normas tributarias sobre aquellos hechos que tenga por ciertos, y que, en caso de ser discutidos por el obligado tributario, se encuentre en condiciones de probar ante otro órgano administrativo o ante un tribunal de justicia. A estos efectos, especial importancia tienen las diligencias extendidas por la Administración en el curso de las actuaciones y procedimientos tributarios, a las que la LGT les reconoce el carácter de documentos públicos. Por otro lado, la LGT advierte de que la Administración no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones o declaraciones tributarias, aunque podrá presumir que son ciertos frente a los propios declarantes.

Debe tenerse en cuenta que, aunque la liquidación tributaria es necesariamente el resultado de la tramitación de alguno de los procedimientos tributarios regulados en la LGT, no siempre constituye la reacción de la Administración tributaria a una irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el obligado tributario. Algunos tributos han de ser necesariamente liquidados por la Administración tributaria, generalmente después de la presentación de una declaración por el obligado tributario, en la que este comunica a la Administración la realización del hecho imponible y le suministra los datos necesarios para que esta proceda a cuantificar la deuda tributaria. A estos efectos, la LGT regula el llamado procedimiento iniciado mediante declaración.

4.2.1. Procedimientos de comprobación e investigación

La comprobación e investigación de la situación tributaria de los obligados tributarios deberá realizarse necesariamente a través de alguno de los procedimientos administrativos en materia tributaria regulados en la LGT. Los procedimientos a los que se hará referencia a continuación son todos ellos procedimientos que la Administración tributaria puede iniciar de oficio, en el curso de los cuales aquella podrá comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios y, en algunos de ellos, investigar

los hechos con relevancia tributaria que sean ignorados por la Administración. La Administración tributaria dispondrá de las facultades otorgadas en cada caso para llevar a cabo la comprobación e investigación, las cuales varían de unos procedimientos a otros. Asimismo, todos los procedimientos a los que se hará referencia podrán terminar, aunque no necesariamente, con un acto de liquidación tributaria dictado por la Administración.

4.2.1.1. Procedimiento de verificación de datos

El procedimiento de verificación de datos es uno de los procedimientos administrativos en materia tributaria que la LGT regula bajo la denominación de procedimientos de gestión tributaria, y que, en el ámbito de competencias del Estado, será desarrollado por órganos del departamento de gestión tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Se trata de un procedimiento de comprobación tributaria en el que las facultades de la Administración se encuentran extremadamente limitadas, y que únicamente podrá iniciarse en alguno de los siguientes supuestos:

A) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos (se trata de incumplimientos que son susceptibles de ser detectados a partir del examen de la propia declaración, sin necesidad de utilizar otros datos o realizar requerimientos de documentación).

Por ejemplo, una empresaria individual presenta una autoliquidación del IRPF, declarando individualmente las rentas percibidas durante el año 2009. La autoliquidación presentada, sin embargo, no aparece firmada por la contribuyente.

B) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

Por ejemplo, una empresaria individual presenta una autoliquidación del IRPF, declarando y deduciendo de su cuota líquida unos pagos fraccionados por importe distinto al consignado en la declaración presentada en el momento de su realización.

C) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

Por ejemplo, una empresaria individual presenta una autoliquidación del IRPF, integrando los rendimientos de actividades económicas declarados en la base imponible del ahorro, en lugar de integrarlos en la base imponible general.

D) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

El procedimiento podrá terminar mediante liquidación provisional dictada por la Administración, aunque también mediante:

- Subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia por el sujeto pasivo.
- Inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.
- Caducidad, si la Administración no ha notificado la liquidación provisional en el plazo de seis meses desde su inicio.

4.2.1.2. Procedimiento de comprobación limitada

El procedimiento de comprobación limitada es otro de los procedimientos de gestión tributaria regulados en la LGT, si bien puede ser desarrollado en el ámbito de competencias del Estado, no sólo por órganos integrados en el departamento de gestión de la AEAT sino también por la Inspección de los tributos. En el curso de este procedimiento, la Administración tributaria ve ampliadas sus facultades en comparación con el procedimiento de verificación de datos, si bien no alcanzan a las que pueden ejercitarse en el procedimiento de inspección. Concretamente, la Administración tributaria podrá:

- Examinar los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- Examinar los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- Examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- Realizar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros.

El procedimiento de comprobación limitada podrá terminar por resolución expresa de la Administración tributaria, liquidando provisionalmente la deuda tributaria o manifestando expresamente que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada. Este procedimiento también podrá finalizar por caducidad, una vez transcurrido el plazo de 6 meses sin que se haya notificado resolución expresa, o por inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

4.2.1.3. Procedimiento de inspección

Denominaremos inspección tributaria a un conjunto de actuaciones administrativas, entre las que destacan la comprobación de hechos y valores declarados, la investigación de hechos ignorados por la Administración, la práctica de las liquidaciones derivadas de la comprobación e investigación, así como la obtención de información. Ahora bien, tales actuaciones únicamente tendrán la consideración de actuaciones de inspección tributaria cuando sean desarrolladas por aquellos órganos de la Administración que tengan atribuidas las facultades descritas en el art. 142 de la LGT. Tales facultades consisten en:

- El examen de documentación del obligado tributario, incluida la contabilidad principal y cualquier otra documentación relativa a la actividad económica.

- La inspección de bienes.

- La entrada y reconocimiento de fincas.

En el ámbito de las competencias del Estado, tales órganos se encuentran integrados, principalmente, en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación deberán realizarse a través del denominado como procedimiento de inspección, en el cual se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

Tal procedimiento se iniciará siempre de oficio, aunque se permite al obligado tributario solicitar que las actuaciones tengan carácter general respecto del tributo y períodos impositivos afectados. Las actuaciones desarrolladas por la Administración en el curso de este procedimiento podrán llevarse a cabo en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, en el que exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, o en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Un aspecto importante de la regulación del procedimiento inspector es el de su duración. Según dispone la LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, si bien bajo ciertas circunstancias es posible la ampliación de dicho plazo por un período no superior a otros 12 meses. Además, la interrupción injustificada del procedimiento inspector, por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, tendrá las mismas consecuencias jurídicas que el incumplimiento del plazo arriba mencionado.

Otro de los aspectos importantes de la regulación del procedimiento inspector es el relativo a las actas de inspección. Las actas de inspección son una clase de documento, en el que los órganos de la inspección recogen los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas y realizan una propuesta motivada de liquidación de la deuda tributaria. Las actas de inspección pueden ser de tres clases distintas, dando lugar cada una de estas clases de actas a una tramitación distinta.

A) Actas de conformidad

Son actas con las que el obligado tributario manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización formulada por la inspección. En este caso, se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si en el plazo de un mes no se hubiera notificado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando errores materiales del acta, ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan, confirmando la liquidación propuesta en el acta, o bien estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

B) Actas con acuerdo

Son actas en las que el obligado tributario manifiesto su conformidad con la totalidad del contenido del acta, previo acuerdo con la Administración sobre la concreción de ciertos datos para cuya determinación o valoración la Administración goza de discrecionalidad. En este caso, se entenderá producida y notificada la liquidación en los términos de las propuestas formuladas si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo. La liquidación derivada del acta con acuerdo solo podrá ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

C) Actas de disconformidad

Son actas que el obligado tributario se niega a suscribir, o con cuya propuesta de regularización manifiesta su disconformidad. En estos casos, junto a la propuesta de liquidación se acompañará un informe ampliatorio del inspector actuario, en el que se expondrán los fundamentos de derecho en los que se base la propuesta de regularización. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

4.2.1.4. Procedimiento de comprobación de valores

La LGT regula el procedimiento de comprobación de valores entre los procedimientos de gestión tributaria, si bien conviene aclarar que la Administración tributaria puede realizar actuaciones de valoración fuera de este procedimiento, y que el mismo queda reservado para servir de cauce a la actuación de comprobación de la Administración tributaria que tenga por objeto el valor de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, que previamente haya sido declarado por el obligado tributario. Igualmente debe advertirse que el procedimiento de comprobación de valores puede desarrollarse de forma independiente a otros procedimientos tributarios o bien como una actuación concreta en el seno de otro procedimiento de gestión tributaria o de inspección.

Para llevar a cabo la valoración, la Administración tributaria deberá utilizar necesariamente alguno de los siguientes medios de comprobación, recogidos en la LGT, sin establecer criterios de prioridad entre ellos, ni indicativos de cuáles deben ser usados en cada caso:

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Precios medios en el mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

Frente a la comprobación de valores realizada por la Administración tributaria el obligado tributario podrá promover una tasación pericial contradictoria, que

no es un medio de comprobación de valores, ni tampoco un verdadero medio de impugnación, sino un medio para confirmar o corregir el valor comprobado administrativamente.

4.2.2. Notificación de las liquidaciones tributarias

Las liquidaciones tributarias deben ser notificadas a los obligados tributarios, siendo una condición de eficacia del acto administrativo respecto del obligado tributario. Es decir, no se puede exigir al obligado tributario el cumplimiento de una obligación tributaria cuya existencia declara el acto de liquidación tributaria, si este obligado tributario no ha tenido posibilidad de conocer el contenido del acto administrativo dictado por la Administración. Al mismo tiempo, mientras la liquidación tributaria no sea debidamente notificada al obligado tributario, tampoco comenzará a transcurrir el plazo para interponer recursos administrativos contra la misma.

Las liquidaciones tributarias, como el resto de actos administrativos en materia tributaria, deben ser notificados en los términos previstos en las normas administrativas generales, si bien con algunas especialidades. Las normas administrativas generales, básicamente la Ley 30/1992 de régimen jurídico de la administraciones públicos y del procedimiento administrativo común, establecen que las notificaciones deberán practicarse por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por la persona interesada o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado. Entre los medios de notificación que pueden utilizarse cabe destacar los operadores postales y los medios telemáticos.

La notificación de una liquidación tributaria deberá contener necesariamente determinados datos expresamente previstos en la LGT. En particular, la notificación de la liquidación deberá contener la identificación del obligado tributario; los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (base imponible, base liquidable, tipo de gravamen...); la motivación de la liquidación, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho; medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición; lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria; y su carácter de provisional o definitiva.

La notificación de la liquidación tributaria, siempre que se dicte en un procedimiento iniciado de oficio por la propia Administración tributaria, como ocurre en los procedimientos que se estudiarán en esta unidad, podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. En caso de no hallarse presentes los obligados tributarios en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el domicilio fiscal del obligado o su representante. Además, el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Ahora bien, cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado

4.3. Recursos administrativos contra la liquidación tributaria

La Administración en general, y la Administración tributaria en particular, se encuentran sometidas a la Ley y, por ello, la legalidad de su actuación puede ser controlada judicialmente. Ahora bien, la Administración disfruta de una presunción de legalidad de sus actos, de manera que se impone a los ciudadanos la carga de interponer recurso contra aquellos.

Además, con independencia de la interposición de un recurso contra sus actos, la Administración puede ejecutarlos de forma inmediata, sin perjuicio de que bajo ciertas circunstancias el ciudadano puede conseguir la suspensión de dicha ejecución. Pero, lo que es más importante, la Administración tiene el privilegio de revisar la legalidad de sus propios actos antes de que puedan hacerlo los tribunales de justicia, y el administrado, antes de interponer un recurso ante un órgano judicial, deberá interponer un recurso administrativo, esto es, un recurso ante un órgano de la Administración, quien conocerá y se pronunciará en primer término sobre la legalidad de la actividad administrativa.

Solamente después de agotar la vía administrativa, el ciudadano podrá interponer un recurso contencioso-administrativo, y defender ante un órgano judicial la ilegalidad de la actuación administrativa.

En particular, la revisión en vía administrativa de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y, concretamente, de las liquidaciones tributarias, podrá realizarse por tres medios:

- Los procedimientos especiales de revisión, que permiten a la Administración tributaria revisar de oficio sus propios actos.
- El recurso de reposición.
- Las reclamaciones económico-administrativas.

No obstante, debe tenerse en cuenta que frente a los actos de la Administración local se configura el recurso de reposición como preceptivo y previo al recurso contencioso-administrativo, por lo que, generalmente, no será posible la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En este momento nos ocuparemos exclusivamente de la regulación general de los recursos administrativos que el obligado tributario puede interponer frente a las liquidaciones tributarias, esto es, del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, si bien, para terminar, se incluirá una breve exposición de la reclamación de devolución de ingresos indebidos.

4.3.1. Recurso de reposición

El recurso de reposición es un recurso administrativo, que puede ser interpuesto contra todos los actos dictados por la Administración susceptibles de reclamación económico-administrativa, y que se caracteriza por ser competente para conocerlo y resolverlo el mismo órgano que dictó el acto objeto del recurso. Pero, además, en materia tributaria es un recurso de carácter potestativo, salvo frente a los actos de la Administración local. Ello significa que el obligado tributario puede optar por interponer directamente una reclamación económico-administrativa, sin que antes deba haber interpuesto el recurso de reposición. Y también se trata de un recurso previo a la vía económico-administrativa, por lo que no puede interponerse recurso de reposición después de haberse interpuesto reclamación económico-administrativa, ni podrá promoverse reclamación económico-administrativa mientras el recurso de reposición previamente interpuesto no se haya resuelto.

El plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible, o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, si lo recurrido es un acto administrativo tácito. Si el recurrente precisase del expediente para formular sus alegaciones, entonces deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto dicho expediente.

La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente (prohibición de *reformatio in peius*). Ahora bien, si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

En cuanto a la resolución del recurso, deberá contener una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente. Contra

la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, si bien los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos, de manera que, como regla general, la interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecutividad de los mismos, sin embargo, la LGT contempla tres supuestos de suspensión de la ejecución del acto administrativo con motivo de la interposición de un recurso de reposición contra el mismo:

- Se trata, en primer lugar, del supuesto de suspensión automática de la ejecución en caso de ser solicitada, aportando al mismo tiempo alguna de las garantías expresamente previstas por la Ley.

- En segundo lugar, se suspenderá la ejecución sin garantías de forma automática si afectase a una sanción tributaria.

- En tercer lugar, la Administración podrá suspender discrecionalmente la ejecución sin aportación de garantías cuando se aprecie que al dictar el acto administrativo se pudo incurrir en error aritmético, material o de hecho.

4.3.2. La reclamación económico-administrativa

Se trata de un recurso administrativo especial, tanto por la materia, como por los órganos que lo conocen. Por lo que se refiere a la materia, se trata principalmente de los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones. En cuanto a los órganos competentes para conocer y resolver, lo serán exclusivamente los tribunales económico-administrativos. Se trata, por lo demás, de una vía administrativa previa al recurso contencioso-administrativo (incluida la alzada, cuando proceda por la cuantía). Además, según la cuantía de la reclamación, se desarrollará en única instancia o también en fase de alzada.

En cuanto al procedimiento en única o primera instancia, deberá interponerse en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a la notificación del acto recurrido o a la producción de los efectos del silencio administrativo. La interposición se realizará mediante la presentación de un escrito, en el que el obligado tributario podrá limitarse a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, si bien también podrá acompañarlo de las correspondientes alegaciones. Tanto si el escrito de interposición no contiene alegaciones, como si las contiene y al mismo tiempo así se solicita expresamente en el mismo, se pondrá de manifiesto el expediente administrativo por plazo de un mes.

La revisión podrá extenderse a todas las cuestiones que ofrezca el expediente, de hecho o de derecho, planteadas o no por los interesados, si bien la resolución en ningún caso podrá empeorar la situación inicial del recurrente (prohibición de *reformatio in peius*). Precisamente, la resolución de la reclamación económico-administrativa podrá ser estimatoria, anulando total o parcialmente el acto

impugnado; podrá ser igualmente desestimatoria; o, en tercer lugar, podrá declarar la inadmisibilidad del recurso interpuesto. En cualquier caso, el plazo de resolución es de un año desde la fecha de interposición del recurso. Transcurrido el año, podrá entenderse desestimada la reclamación, a efectos de interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante la jurisdicción, o bien podrá esperarse la resolución expresa.

Con motivo de la interposición de una reclamación económico-administrativa cabe la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido. La suspensión solicitada será automática si se aporta alguna de las garantías del pago de la deuda tributaria previstas legalmente. En caso de aportar garantías distintas a las previstas legalmente, la Administración podrá acordar la suspensión de la ejecución si se justificase la imposibilidad de su aportación, y siempre que las ofrecidas alternativamente se estimasen suficientes. Igualmente se encuentra previstas la suspensión de la ejecución del acto administrativo sin aportación de garantías, además del supuesto de ejecución de actos sancionadores, también se contempla la dispensa de garantías en caso de que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, o cuando se aprecie que se podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

4.3.3. Devolución de ingresos indebidos

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos no es propiamente un procedimiento revisor. Se trata de un procedimiento que puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado en los supuestos de duplicidad de pago de deudas y sanciones tributarias, ingreso de una cantidad superior a la resultante de una liquidación tributaria o de una autoliquidación, pagos de cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias prescritas, así como cualquier otro supuesto previsto legalmente en la normativa tributaria.

A través de este procedimiento también se podrá solicitar la devolución de ingresos de cantidades retenidas o repercutidas indebidamente, que hayan sido objeto de autoliquidación e ingreso. En cambio, este procedimiento no permitirá solicitar la devolución de ingresos a los que haya dado lugar la incorrecta autoliquidación de la deuda tributaria. Ni tampoco permite obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, es decir, las devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo, como el exceso de la cuota líquida del IRPF sobre el importe de los pagos a cuenta efectuados.

4.4. El pago del tributo

La obligación tributaria principal se cumple a través del pago del importe resultante de la liquidación administrativa o de la autoliquidación realizada por el propio obligado tributario.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la obligación tributaria principal también puede extinguirse sin haberse producido el pago, a través de alguno de los siguientes medios:

A) La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, o del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, por transcurso de un plazo de cuatro años contado, respectivamente, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, y desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario.

B) La compensación de la deuda tributaria con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado.

C) La condonación en virtud de Ley.

Generalmente, el pago de las deudas tributarias se efectuará en efectivo, entendiéndose efectuado cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo, mientras que deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

4.5. La recaudación forzosa de la deuda tributaria

La recaudación de la deuda tributaria puede realizarse en dos momentos distintos, siendo completamente diferentes las consecuencias jurídicas del pago efectuado en uno u otro:

- En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario. El pago efectuado en período voluntario extinguirá, sin más, la deuda tributaria.

- En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio. El pago de la deuda tributaria en período ejecutivo obligará siempre al pago de uno de los recargos del período ejecutivo.

4.5.1. Inicio del período ejecutivo

De acuerdo con lo dispuesto en la LGT, el período ejecutivo se inicia:

- En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo voluntario de pago.

- En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

4.5.2. Procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio es el procedimiento administrativo dirigido a la recaudación de la deuda tributaria a través de la ejecución forzosa del patrimonio del obligado tributario.

Este procedimiento puede ser iniciado por la Administración a partir del momento en el que la deuda tributaria se encuentra en período ejecutivo, si bien el inicio del procedimiento de apremio no se produce automáticamente el día que comienza el período ejecutivo.

Por tanto, el obligado tributario puede realizar el pago de una deuda tributaria que se encuentra en período ejecutivo, antes de que se inicie el procedimiento de

apremio mediante la notificación de la providencia de apremio. En ese caso, el obligado tributario deberá pagar un recargo ejecutivo del 5%.

Como se ha indicado, el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia de apremio, notificada al obligado tributario, en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos del período ejecutivo y se le requerirá para que efectúe el pago.

Una vez notificada la providencia de apremio, el obligado tributario dispondrá de un plazo para realizar el pago de la deuda tributaria, antes de que la Administración proceda al embargo y ejecución de su patrimonio. En efecto, una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

De efectuarse el pago de la deuda tributaria apremiada en dicho plazo, deberá pagarse un recargo de apremio reducido será del 10%.

En caso de no efectuarse el pago de la deuda tributaria en dicho plazo, la Administración tributaria procederá al embargo de los bienes del obligado tributario y a su posterior enajenación, mediante subasta, concurso o, excepcionalmente, mediante adjudicación directa, pudiendo terminar el procedimiento de apremio de alguna de las siguientes formas:

- Con el pago de la cantidad debida.

- Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

- Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.